

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

30. lipnja 2016.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članci 63. i 65. UFEU-a – Članak 4. UEU-a – Izravno oporezivanje – Oporezivanje dividendi – Bilateralni ugovor o sprječavanju dvostrukog oporezivanja – Treća država – Područje primjene“

U predmetu C-176/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija), odlukom od 30. ožujka 2015., koju je Sud zaprimio 20. travnja 2015., u postupku

Guy Riskin,

Geneviève Timmermans

protiv

Belgijske države,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Arabadžiev, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisna odvjetnica: Juliane Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za G. Riskina i G. Timmermans, J.-P. Douny i R. Douny, odvjetnici,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i B. Beutler, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Simmons i L. Christie, u svojstvu agenata, uz asistenciju S. Ford, *barrister*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 12. travnja 2016.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 65. UFEU-a u vezi s

člankom 4. UEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Guya Riskina i Geneviève Timmermans, s jedne strane, i Belgijske države, s druge strane, u vezi s oporezivanjem primljenih dividendi od društva sa sjedištem u Poljskoj koje su bile predmet oporezivanja po odbitku u potonjoj državi članici.

Pravni okvir

Belgijsko pravo

3 U članku 5. Code des impôts sur les revenus de 1992 (Zakonik o porezu na dohodak od 1992., u daljnjem tekstu: CIR 92) predviđeno je:

„Stanovnici Kraljevine podvrgnuti su porezu na dohodak fizičkih osoba za sve svoje oporezive prihode na koje se odnosi ovaj zakonik, čak i kada su neki od tih dohodaka ostvareni ili primljeni u inozemstvu.“

4 Člankom 6. CIR 92 propisano je:

„Oporezovani dohodak sastoji se od svih neto dohodaka, umanjenih za priznate troškove.

Svi neto dohoci odgovaraju iznosu sljedećih kategorija neto dohodaka:

- 1° dohodak od nepokretne imovine;
- 2° dohodak od kapitala i pokretne imovine;
- 3° dohodak od profesionalne djelatnosti;
- 4° drugi dohodak.“

5 Sukladno odredbama članka 17. stavka 1. tog zakonika:

„Dohodak od kapitala i pokretne imovine uključuje sve primitke ostvarene iz pokretne imovine bez obzira po kojoj su osnovi ostvareni, i to:

primitke od dividendi;

[...]“

6 Članak 285. navedenog zakonika glasi:

„U odnosu na dohotke od kapitala i pokretne imovine [...] paušalni iznos inozemnog poreza uračunava se u porez, kada je taj dohodak u inozemstvu podvrgnut istovrsnom porezu na dohodak fizičkih osoba, porezu na dobit ili porezu na dohotke ili prihode nerezidenata i kada je navedeni kapital ili imovina namijenjena za obavljanje profesionalne aktivnosti u Belgiji.

[...]“

7 U članku 286. istog zakonika, u verziji koja se primjenjuje na predmetno porezno razdoblje u glavnom postupku, predviđeno je:

„Paušalni iznos inozemnog poreza određuje se u iznosu od petnaest osamdesetpetina neto dohotka, prije umanjavanja poreza po odbitku i, ako je to sluđaj, prije zadržavanja odbitka od države u kojoj je porezni obveznik rezident.

[...]“

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Belgije i Poljske

8 U članku 10. Ugovora sklopljenog između Kraljevine Belgije i Republike Poljske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te spređavanju prijevare i izbjegavanja plađanja poreza na dohodak i imovinu, zajedno s Protokolom, koji su potpisani 20. kolovoza 2001. u Varšavi (u daljnjem tekstu: Belgijsko-poljski ugovor), određeno je:

„1. Dividende koje društvo rezident države ugovornice isplati rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Međutim, te se dividende mogu oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplađuje dividende i u skladu sa zakonodavstvom te države, ali ako je stvarni primatelj dividendi rezident druge države ugovornice tako utvrđen porez ne smije biti veći od:

(a) pet posto bruto iznosa dividende, kada je stvarni korisnik društvo (koje nije društvo osoba):

– koje izravno drži najmanje 25 posto kapitala društva koje isplađuje dividende, ili

– koje izravno drži 10 posto kapitala društva koje isplađuje dividende, kada je ulagačka vrijednost udjela najmanje 500 000 eura ili njegova protuvrijednost u drugoj valuti;

(b) 15 % bruto iznosa dividendi u svim ostalim sluđajevima.

Ovaj stavak ne isključuje oporezivanje društva u odnosu na prihode korištene za isplatu dividendi.

3. Radi potrebe ovog članka izraz „dividende“ obuhvaća primitke koji potječu od dionica, potvrda o dionicama ili udjela, rudarskih udjela, udjela osnivača ili drugih potvrda osim dužničkih kao i primitke čak i kada su primljeni u obliku kamata č koji su podvrgnuti poreznim zakonodavstvom države čije je društvo koje drži udjele rezident istom poreznom režimu kao i primitci od dionica.

[...]“

9 U članku 23. stavku 1. Belgijsko-poljskog ugovora predviđeno je:

„1. U Belgiji će se dvostruko oporezivanje izbjegavati na sljedeći način:

[...]

(b) Ovisno o odredbama belgijskog zakonodavstva o urađunavanju u belgijski porez poreza plađenih u inozemstvu, kada rezident Belgije prima dijelove dohotka koji su uključeni u njegov ukupni dohodak koji podliježe belgijskom porezu i koji čine dividende koje nisu oslobođene belgijskog poreza na temelju točke (c) navedene u nastavku, kamate ili davanja, poljski porez obustavljen na te dohotke urađunava se u belgijski porez koji se odnosi na navedene dohotke.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 G. Riskin i G. Timmermans, belgijski rezidenti, imaju udjele u društvu sa sjedištem u

Poljskoj. Tijekom 2009. primili su dividende s osnove tih udjela, glede kojih je potonja država članica zadržala porez po odbitku u visini od 15 %.

11 Tijekom 2012. nadzorne službe belgijske porezne uprave uputile su G. Riskinu i G. Timmermans obavijest o ispravku njihovih prijava poreza na dohodak fizičkih osoba za poreznu godinu 2010. Ta je uprava smatrala da su, sukladno članku 10. Belgijsko-poljskog ugovora i članku 5., članku 6. i članku 17. stavku 1. CIR 92, dividende koje potječu od društva sa sjedištem u Poljskoj oporezive u Belgiji po stopi od 25 %.

12 G. Riskin i G. Timmermans osporili su taj ispravak ističući da se, sukladno članku 23. Belgijsko-poljskog ugovora, porez koji je naplaćen u Poljskoj mora uračunati u porez koji se mora platiti u Belgiji.

13 Porezna uprava odgovorila je da je člankom 23. toga ugovora predviđeno uračunavanje poljskog poreza u belgijski porez sukladno odredbama belgijskog prava, i to članka 285. CIR 92, kojim je dopušteno takvo uračunavanje samo ako je kapital ili imovina iz koje je predmetna dividenda nastala namijenjena za obavljanje profesionalne aktivnosti u Belgiji. Imajući u vidu da to konkretno nije bio slučaj, belgijska porezna uprava odbila je uračunati poljski porez po odbitku u belgijski porez te je stoga odbila njihov prigovor.

14 G. Riskin i G. Timmermans podnijeli su sudu koji je uputio zahtjev tužbu protiv te odluke porezne uprave, ističući da, za razliku od Belgijsko-poljskog ugovora, drugim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenima između Belgije i trećih država nije predviđeno upućivanje na belgijsko pravo te je stoga dopušteno uračunati porez plaćen u trećoj državi u belgijski porez a da se pritom ne uzimaju u obzir uvjeti propisani belgijskim pravom. Oni smatraju da nije zakonito to da se dopusti da Belgija može odobriti trećoj državi povoljniji fiskalni položaj od onog koji odobrava državama članicama.

15 U tim je okolnostima Tribunal de premier instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„1. Je li pravno pravilo predviđeno člankom 285. CIR 92, koje implicitno dopušta dvostruko oporezivanje inozemnih dividendi fizičke osobe rezidenta u Belgiji, u skladu s načelima prava Unije iz članka 63. UFEU-a, u vezi s člankom 4. UEU-a, s obzirom na to da omogućuje Belgiji da – sukladno odredbama belgijskog prava na koje upućuje Konvencija o sprječavanju dvostrukog oporezivanja koju je ispregovarala Belgija (članak 285. kojim se propisuju uvjeti uračunavanja ili članak 286. koji samo određuje stopu uračunavanja paušalnog iznosa poreza) – po vlastitom nahođenju favorizira ulaganja u trećim državama (Sjedinjenim Američkim Državama) na štetu mogućih ulaganja u državama članicama Europske unije (Poljskoj)?

2. Je li članak 285. CIR 92 u suprotnosti s člancima 49., 56. i 58. UFEU-a zato što je mogućnost uračunavanja inozemnog poreza u belgijski porez uvjetovana time da se kapital i roba koji su izvor prihoda koriste za obavljanje profesionalne aktivnosti u Belgiji?“

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost drugog pitanja

16 Belgijska vlada smatra da je drugo pitanje, koje se odnosi na to da je mogućnost uračunavanja inozemnog poreza u belgijski porez uvjetovana time da se kapital i roba koji su izvor prihoda koriste za obavljanje profesionalne aktivnosti u Belgiji, nedopušteno s obzirom na to da odluka o sporu koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev ne ovisi o odgovoru na to pitanje.

17 Valja u tom pogledu podsjetiti da prema ustaljenoj sudskoj praksi za pitanja o tumačenju prava Unije koja uputi nacionalni sud unutar pravnog i injeninog okvira koji sam utvrdi i iju tonost Sud nije dužan provjeravati vrijedi presumpcija relevantnosti. Sud može odbiti odlučiti o pitanju koje je uputio nacionalni sud samo kada na oit na in proizlazi da traženo tumačenje prava Unije nema nikakav odnos sa stvarnošću ili s predmetom glavnog postupka, kada je problem hipotetske naravi ili kada Sud ne raspolaže injeninim i pravnim elementima koji su potrebni kako bi se na koristan na in odgovorilo na pitanja koja su mu postavljena (presuda od 21. svibnja 2015., Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, t. 29. i navedena sudska praksa).

18 U ovom slučaju, iz spisa dostavljenog sudu razvidno je da kapital ili imovina iz koje proizlaze predmetne dividende nije namijenjena profesionalnoj aktivnosti, ni u Belgiji ni na području druge države članice. U tim okolnostima, drugo pitanje valja smatrati hipotetskim pitanjem koje je stoga nedopušteno.

Prvo pitanje

19 Uvodno valja navesti da nije istaknuto da se različit postupanje odnosi na dividende koje potječu od društva sa sjedištem u Poljskoj i dividende koje potječu od društva sa sjedištem u Belgiji. S druge strane, istaknuto je da se to različit postupanje odnosi na dividende koje potječu od društva sa sjedištem u Poljskoj i dividende koje potječu od društva sa sjedištem u trećoj državi.

20 Naime, nije sporno da, za razliku od Belgijsko-poljskog ugovora u kojemu se kod utvrđenja uvjeta za uračunavanje poreza po odbitku zadržanom u Poljskoj u porez koji treba platiti u Belgiji upućuje na odredbe belgijskog prava, u drugim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenima između Kraljevine Belgije i nekih trećih država nije predviđeno takvo upućivanje te je stoga dopušteno uračunavanje poreza po odbitku zadržanom u trećoj državi u porez koji treba platiti u Belgiji a da se pritom ne primjenjuju uvjeti predviđeni belgijskim pravom.

21 U odnosu na glavni postupak, upućivanje na belgijsko pravo ima za učinak da se porez na dividende koji je zadržan prilikom isplate u Poljskoj ne može uračunati u porez koji treba platiti u Belgiji s obzirom na to da uvjet predviđen člankom 285. CIR 92 – i to onaj o namjeni kapitala ili imovine iz koje potječu predmetne dividende profesionalnoj aktivnosti u Belgiji – nije ispunjen, iako bi to uračunavanje bilo odobreno a da pritom ne bi trebalo ispuniti uvjete o namjeni, da su te dividende potekle od treće države s kojom je Kraljevina Belgija zaključila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojem je predviđeno bezuvjetno pravo na takvo uračunavanje.

22 Stoga svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li odredbe ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, u vezi s člankom 4. UEU-a, tumačiti na način da im se protivi da država članica, u situaciji poput one u glavnom postupku, ne proširuje povoljniji tretman odobren dioničaru rezidentu – koji proizlazi iz dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog između te države članice i treće države na temelju koje se porez po odbitku zadržan u trećoj državi bezuvjetno uračunava u porez koji treba platiti u državi članici u kojoj je dioničar rezident – na dioničara rezidenta koji primi dividende koje potječu iz države članice s kojom je ta ista država članica u kojoj je taj dioničar rezident zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojemu je odobravanje takvog uračunavanja podvrgnuto dodatnim uvjetima predviđenima nacionalnim pravom.

23 U skladu sa stalnom sudskom praksom Suda, mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 44. i navedena sudska praksa).

24 U ovom je slučaju sporno je li situacija belgijskih rezidenata, poput G. Riskina i G. Timmermans, koji su primili dividende koje potječu od države članice, poput Republike Poljske, i koji, kako bi imali pravo na uračunavanje poreza po odbitku u belgijski porez, moraju udovoljiti uvjetu iz članka 285. CIR 92, nepovoljnija od situacije belgijskih rezidenata koji prime dividende koje potječu od treće države s kojom je Kraljevina Belgija zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojem je predviđeno bezuvjetno pravo na takvo uračunavanje.

25 Takav nepovoljni tretman može odvratiti belgijske rezidente od ulaganja u državi članici s kojom Kraljevina Belgija nije zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojem je predviđeno bezuvjetno pravo na takvo uračunavanje poreza po odbitku u belgijski porez te stoga predstavlja ograničenje slobodnom kretanju kapitala, koje je člankom 63. stavkom 1. UFEU-a načelno zabranjeno.

26 Međutim, u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, „članak 63. [UFEU-a] ne dovodi u pitanje pravo država članica da primjenjuju relevantne odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja svojeg kapitala“.

27 Ta je iznimka, koju valja strogo tumačiti, sama ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, koji predviđa da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63.“ (presuda od 13. ožujka 2014., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, t. 62. i navedena sudska praksa).

28 Slijedom toga, treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu stavkom 3. istog članka. Tako se, prema sudskoj praksi Suda, nacionalni porezni propis koji pravi razliku između poreznih obveznika prema mjestu ulaganja njihova kapitala može smatrati usklađenim s odredbama ugovora o slobodnom kretanju kapitala ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je ta razlika u postupanju opravdana na temelju važnog razloga od općeg interesa (presuda od 13. ožujka 2014., Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, t. 63. i navedena sudska praksa).

29 U vezi s time valja podsjetiti da je na državama članicama da ustroje, poštujući pravo Unije, svoje sustave oporezivanja raspodijeljene dobiti i da u tom okviru definiraju poreznu osnovicu kao i poreznu stopu koja se primjenjuje na dioničara stjecatelja, te da u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Unija države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti oporezivanja (vidjeti u tom smislu presudu od 20. svibnja 2008., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, t. 48.).

30 Slijedom toga, kada postoji razlika u poreznim zakonodavstvima različitih država članica u odnosu na tu situaciju, država članica može, sporazumno ili jednostrano, primijeniti na dividende koje potječu od različitih država nejednak tretman koji uzima u obzir u obzir te razlike (vidjeti u tom smislu presudu od 20. svibnja 2008., *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, t. 49.).

31 U kontekstu bilateralnih poreznih ugovora, iz sudske prakse Suda proizlazi da je područje primjene takvog ugovora ograničeno na fizičke i pravne osobe koje su u njoj definirane. Povlastice koje su tamo predviđene sastavni su dio svih ugovornih pravila i doprinose općoj ravnoteži uzgajanih odnosa između država ugovornica (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 2005., D., C-376/03, EU:C:2005:424, t. 54. i 61. do 62., i od 20. svibnja 2008., *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, t. 50. do 51.). Valja navesti, kao što je to učinila nezavisna odvjetnica u točki 43. mišljenja, da je situacija ista kad se radi o ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenima s državama članicama ili s trećim državama.

32 U odnosu na glavni postupak, valja navesti da su situacije u kojima se odobrava prednost bezuvjetnog uračunavanja one u kojima se Kraljevina Belgija obvezala da, u okviru bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenih s određenim trećim državama koje su primijenile porez po odbitku na dividende, dopusti belgijskim rezidentima da uračunaju navedeni porez u porez koji moraju platiti u Belgiji.

33 Iz toga proizlazi da je područje primjene takvog ugovora ograničeno na belgijske rezidente koji su primili dividende koje potječu od takve treće države i koji su podmirili porez po odbitku potonjoj državi. Ne može se smatrati kao prednost koja se može odvojiti od ostatka tog ugovora činjenica da se predmetna prednost priznaje samo belgijskim rezidentima koji potpadaju pod područje primjene toga ugovora s obzirom na to da je, kao što je to navedeno u točki 31. ove presude, ta prednost sastavni dio ugovornih pravila i pridonosi općoj ravnoteži uzajamnih odnosa između dviju država ugovornica navedenog ugovora.

34 U tim uvjetima belgijski rezidenti, poput onih u glavnom postupku, koji su primili dividende koje potječu od države članice, poput Republike Poljske, i koji, kako bi imali pravo na uračunavanje poreza po odbitku u belgijski porez, moraju udovoljiti uvjetu iz članka 285. CIR 92, nisu u situaciji koja je objektivno usporediva sa situacijom belgijskih rezidenata koji prime dividende koje potječu od treće države s kojom je Kraljevina Belgija zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojem je predviđeno bezuvjetno pravo na takvo uračunavanje.

35 Slijedom toga, nepovoljni tretman, poput onog u glavnom postupku, ne predstavlja prepreku zabranjenu odredbama ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala.

36 Naposljetku, u odnosu na lojalnu suradnju uspostavljenu člankom 4. UEU-a, dovoljno je podsjetiti da se taj članak ne može tumačiti na način da se njime stvara samostalna obveza država članica koja nadilazi obveze koje mogu imati na temelju članka 63. i 65. UFEU-a (vidjeti u tom smislu rješenje od 19. rujna 2012., *Levy i Sebbag*, C-540/11, EU:C:2012:581, t. 27. do 29.).

37 Imajući u vidu gornje navode, valja odgovoriti na prvo pitanje tako da članke 63. i 65., u vezi s člankom 4. UEU-a, treba tumačiti na način da im se ne protivi da država članica, u situaciji poput one u glavnom postupku, ne proširuje povoljniji tretman odobren dioničaru rezidentu – koji proizlazi iz dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog između države članice i treće države, na temelju kojeg se porez po odbitku zadržanom u trećoj državi bezuvjetno uračunava u porez koji treba platiti u državi članici u kojoj je dioničar rezident – na dioničara rezidenta koji primi dividende koje potječu iz države članice s kojom je ta ista država

Žanica u kojoj je taj dioničar rezident zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojemu je odobravanje takvog uračunavanja podvrgnuto dodatnim uvjetima predviđenima nacionalnim pravom.

Troškovi

38 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (šesto vijeće) odlučuje:

1. Članke 63. i 65., u vezi s člankom 4. UEU-a, treba tumačiti na način da im se ne protivi da država članica, u situaciji poput one u glavnom postupku, ne proširuje povoljniji tretman odobren dioničaru rezidentu – koji proizlazi iz dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog između te države članice i treće države, na temelju kojeg se porez po odbitku zadržanom u trećoj državi bezuvjetno uračunava u porez koji treba platiti u državi članici u kojoj je dioničar rezident – na dioničara rezidenta koji primi dividende koje potječu iz države članice s kojom je ta ista država članica u kojoj je taj dioničar rezident zaključila bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u kojemu je odobravanje takvog uračunavanja podvrgnuto dodatnim uvjetima predviđenima nacionalnim pravom.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski